



**UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ**  
**FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO, ATUÁRIA E**  
**CONTABILIDADE**  
**DEPARTAMENTO DE CONTABILIDADE**  
**CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**RENÊ LIMA DE OLIVEIRA**

**A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA COM CARGA LÍQUIDA DO ICMS NAS**  
**OPERAÇÕES COM MATERIAL DE CONSTRUÇÃO - DECRETO N° 31.270/2013 -**  
**EM UMA EMPRESA DE COMÉRCIO VAREJISTA NO ESTADO DO CEARÁ**

**ROBERTA CARVALHO DE ALENCAR**

**FORTALEZA**  
**DEZEMBRO/2014**

**RENÊ LIMA DE OLIVEIRA**

**A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA COM CARGA LÍQUIDA DO ICMS NAS  
OPERAÇÕES COM MATERIAL DE CONSTRUÇÃO - DECRETO N° 31.270/2013 -  
EM UMA EMPRESA DE COMÉRCIO VAREJISTA NO ESTADO DO CEARÁ**

Artigo apresentado à Faculdade de Economia,  
Administração, Atuária, Contabilidade e  
Secretariado Executivo, como requisito parcial  
para obtenção do grau de Bacharel em  
Ciências Contábeis.

Aprovada em: \_\_\_/\_\_\_/\_\_\_\_\_.

**BANCA EXAMINADORA**

---

Profª. Dra. Roberta Carvalho de Alencar (Orientador)  
Universidade Federal do Ceará (UFC)

---

Profª. Ms. Jeanne Marguerite Molina Moreira  
Universidade Federal do Ceará (UFC)

---

Prof. Ms. Paolo Giuseppe Lima de Araujo  
Universidade Estadual do Ceará (UFC)

**FORTALEZA  
DEZEMBRO/2014**

## **A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA COM CARGA LÍQUIDA DO ICMS NAS OPERAÇÕES COM MATERIAL DE CONSTRUÇÃO – DECRETO Nº 31.270/2013 – EM UMA EMPRESA DE COMÉRCIO VAREJISTA NO ESTADO DO CEARÁ**

Aluno: Renê Lima de Oliveira

Orientadora: Prof<sup>ª</sup> Roberta Carvalho de Alencar

### **RESUMO**

O presente estudo tem como objetivo realizar uma pesquisa sobre o instituto tributário, denominado substituição tributária, adotado pelo Fisco na cobrança do ICMS e analisar o reflexo do ICMS substituição tributária no custo de aquisição dos materiais de construção, ferragens e ferramentas, em uma empresa de comércio varejista, situada no Ceará, em decorrência da aplicabilidade do Decreto nº 31.270/2013. Para o desenvolvimento deste estudo, fez-se necessário realizar um estudo descritivo com abordagem qualitativa, através de pesquisa bibliográfica e documental. Quanto à estratégia metodológica abordou-se um estudo de caso com dados reais de uma empresa de comércio varejista, situada no Estado do Ceará. Os resultados revelaram que, com o advento do Decreto em questão, foi possível reduzir a carga tributária da empresa objeto do estudo, podendo-se ainda afirmar que esta economia é diretamente proporcional aos valores de margem de lucro praticados e inversamente proporcional aos valores das compras interestaduais.

**Palavras-chave:** ICMS substituição tributária. Decreto nº 31.270/2013. Material de construção.

### **1 INTRODUÇÃO**

Os governos têm o dever de arrecadar impostos de forma eficaz e racional e, dispondo de recursos, bem servir à sociedade através de serviços básicos e manter em funcionamento a sua estrutura organizacional. Um dos tributos frutos da arrecadação que tem trazido retorno para o governo é o ICMS substituição tributária. Este regime de tributação consiste em um contribuinte, chamado de substituto, efetuar o pagamento do tributo em substituição a outro contribuinte chamado substituído.

As razões pelas quais o fisco escolheu este meio de arrecadação de tributos através de terceiros, e não do próprio contribuinte, está no fato de haver uma maior simplificação, uma maior concentração do fisco em um universo menor de contribuintes, redução dos custos operacionais e simplificação das operações subsequentes, possibilitando um melhor gerenciamento das informações entre as unidades federativas e uniformização da legislação tributária quando os Estados firmam acordo para a substituição tributária interestadual.

O Decreto Estadual nº 31.270 de 1º de agosto de 2013, estabeleceu as regras de substituição tributária do ICMS aos contribuintes cearenses que praticam operações com material de construção, ferragens e ferramentas, sendo estes contribuintes indústria ou comércio atacadista e varejista, onde o imposto é devido nas operações subsequentes, até o consumidor final. Por esse motivo, tal legislação também é conhecida como “Decreto da Construção Civil”.

A legislação supra ao criar novas regras de tributação para as empresas que efetuam operações com os produtos especificados, em regra, estabelece que o imposto a ser retido e

recolhido pelos estabelecimentos varejista será o equivalente à carga tributária líquida resultante da aplicação dos percentuais constantes no Anexo III do decreto em estudo, representado adiante pela Tabela 2, sobre o valor do documento fiscal relativo às entradas de mercadorias, incluídos os valores do IPI, frete e carreto, seguro e outros encargos transferidos ao destinatário, acrescido do percentual de margem de valor agregado de 35% (trinta e cinco por cento).

Diante da substituição tributária aplicada, a legislação versa que os estabelecimentos varejistas não terão suas saídas tributadas. Assim, o valor do ICMS substituição tributária não gerará crédito fiscal para o estabelecimento adquirente, representando um custo de aquisição da compra. Deste modo, este tributo causa impacto no custo das aquisições dos produtos em questão, resultando, conseqüentemente, em efeitos no resultado destas empresas.

De acordo com a contextualização apresentada é que o presente trabalho busca, de maneira objetiva, estudar os efeitos provocados pela alteração da legislação cearense, no recolhimento do ICMS da empresa Alfa, exercendo como atividade principal o comércio varejista de materiais de construção, ferragens e ferramentas.

Face ao exposto, o trabalho tem como objeto responder ao seguinte questionamento: Quais os reflexos do ICMS substituição tributária de acordo com a carga tributária a que estão sujeitos os materiais de construção, ferragens e ferramentas em uma empresa de comércio varejista, situada no Estado do Ceará, em decorrência da vigência do Decreto nº 31.270/2013?

O presente estudo tem como objetivo geral analisar os reflexos do ICMS substituição tributária de acordo com a carga tributária a que estão sujeitos os materiais de construção, ferragens e ferramentas, em uma empresa de comércio varejista, situada no Estado do Ceará, em decorrência da aplicabilidade do Decreto nº 31.270/2013. Como objetivos específicos têm-se: i) realizar levantamento das importâncias pagas a título de ICMS, no período de 2013 a outubro de 2014, consoante a legislação em vigor; ii) realizar simulações dos valores a recolher de ICMS, considerando as duas sistemáticas, para cada um dos períodos objeto da análise; e iii) realizar análise comparativa da carga tributária e da respectiva margem bruta nos períodos analisados.

Justifica-se a realização desse trabalho considerando: i) a carência de estudos sobre o tema em pauta; ii) a contribuição para o comércio varejista o qual, através dos resultados obtidos, poderá observar e mensurar a necessidade de desenvolver um planejamento de compras dos produtos vendidos.

Quanto à metodologia, o presente trabalho será elaborado através de pesquisa bibliográfica e estudo de caso. A pesquisa bibliográfica tem como principal fonte as publicações em legislações, livros e artigos. Por sua vez, o estudo de caso foi realizado baseando-se em dados reais de operações praticadas por uma empresa de comércio varejista de material de construção.

Para tanto, este trabalho apresenta-se dividido em cinco seções iniciando pela introdução que contextualiza mostrando o cenário do crescente aumento da carga tributária brasileira. A segunda seção traz o referencial doutrinário e legal do estudo, com ênfase na conceituação do ICMS e aplicabilidade do decreto em estudo. A terceira seção reporta-se a metodologia da pesquisa, seguida da análise dos resultados e, por fim, as conclusões do estudo.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

Esta seção tem como propósito abordar os aspectos legais e doutrinários acerca do ICMS, aqui incluso o ICMS substituição tributária na forma do disposto no Decreto nº 31.270/2013.

### 2.1 Contextualização do ICMS na substituição tributária

O Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) foi instituído pela Constituição Federal de 1988 e sua incidência envolve a circulação de mercadorias, prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. É um tributo da esfera estadual, indireto, não-cumulativo, seletivo e calculado “por dentro”. Conforme o Art. 155, inciso II, da Constituição Federal de 1988, “[...] compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior”.

Por intermédio da Lei Complementar nº 87/1996, foram instituídas, dentre outras, as hipóteses de incidência e não-incidência do ICMS, conceituação de contribuinte, sujeição passiva, caracterização do mecanismo de substituição tributária, o local da operação e sua prestação, aspecto temporal da incidência, a base de cálculo, o princípio da não-cumulatividade, a sistemática de apuração e a concessão de benefícios fiscais. As regras específicas sobre o ICMS cearense, entre outras, estão dispostas no Decreto Estadual nº 24.569/1997 – Regulamento do ICMS do Estado do Ceará.

O ICMS é um imposto indireto, tendo em vista que seu montante está incluído no valor cobrado, pelo bem, ao consumidor final e pelo fato de ser não-cumulativo. Deve-se compensar o que for devido em cada operação ou prestação realizada pelo contribuinte com o imposto anteriormente cobrado por este ou outro Estado ou pelo Distrito Federal, relativamente às mercadorias adquiridas ou aos serviços tomados, de modo que o valor a recolher resulte da diferença, a mais, entre o débito do imposto referente às saídas de mercadorias e as prestações de serviços efetuadas pelo estabelecimento e o crédito relativo às mercadorias adquiridas e os serviços tomados, levando-se em conta o período mensal ou a apuração por espécie de mercadoria ou serviço, conforme o regime de apuração adotado. (OLIVEIRA, 2008)

A sistemática do ICMS Substituição Tributária foi instituída, a nível constitucional, pela Emenda Constitucional nº 03/1993, que acrescentou o § 7º ao Artigo 150, da Constituição Federal/1988, determinando:

A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

A Administração Pública adota o instituto da substituição tributária com o intuito de facilitar sua metodologia de arrecadação dos tributos e, por conseguinte, de torná-la mais eficiente e segura.

Através desse regime, o Fisco recebe o recolhimento do imposto não diretamente do contribuinte que pratica o fato gerador para cobrança do ICMS, mas de um terceiro, a quem a lei determina a responsabilidade pelo recolhimento do tributo devido por outro contribuinte.

As razões pelas quais o Fisco opta pela arrecadação diretamente de um terceiro, e não do próprio contribuinte, justifica-se, de certo, da grande dificuldade de se fiscalizar inúmeros

contribuintes espalhados no território de sua abrangência. De acordo com Machado, (2009, p. 381), “[...] a pretexto de evitar a sonegação os Estados instituíram o regime de substituição tributária, ou, mais exatamente, de substituição com antecipação do tributo, que foi sendo gradualmente estendido a vários produtos e hoje alcança praticamente todos”.

Suponha-se, por exemplo, se o Fisco fosse arrecadar o ICMS diretamente dos diversos contribuintes vendedores de materiais de construção e ferramentas, estabelecidos em território cearense, o quão dificultoso seria. Certamente, o custo dessa arrecadação seria gritantemente maior. Com tal sistemática, o Fisco obtém o objetivo que almeja, exercendo o controle sobre os contribuintes estipulados, por legislação, como responsáveis pelo recolhimento do imposto.

## **2.2 Regime de substituição tributária com carga líquida do ICMS - Decreto nº 31.270/2013**

Por meio do Decreto nº 31.270/2013, a Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará estabeleceu o regime de substituição tributária com carga líquida do ICMS aos contribuintes cearenses que praticam operações com material de construção, ferragens e ferramentas, sendo estes contribuintes indústria ou comércio atacadista e varejista, onde o imposto é devido nas operações subsequentes, até o consumidor final.

O regime de substituição tributária em questão, que entrou em vigor em 1º de janeiro de 2014 e consiste em atribuir a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS quando da saída do estabelecimento industrial ou quando da entrada da mercadoria neste Estado ou no estabelecimento de contribuinte atacadista ou varejista.

Determinou-se que os contribuintes do ICMS ficam sujeitos a esta regra de recolhimento do imposto na ocasião em que a Classificação Nacional de Atividades Econômico-Fiscais (CNAE-Fiscal) principal do estabelecimento estiver relacionada nos Anexos I (Indústria e Comércio Atacadista) e II (Comércio Varejista) do referido decreto.

Tendo em vista que o objeto do estudo é o comércio varejista, demonstra-se a seguir, através do Quadro 1 e Tabela 1, o Anexo II do Decreto nº 31.370/2013, que indica as atividades econômicas praticadas pelas empresas de comércio varejista inclusas na referida substituição tributária e a carga líquida a que estão sujeitas, respectivamente.

O Quadro 1 agrupa os estabelecimentos comerciais varejistas, de acordo com a Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE) principal, no regime de substituição tributária que dispõe o decreto acima citado.

Quadro 1 – Anexo II, a que se refere o art. 1º, do Decreto nº 31.270/2013, de 01/08/2013 (Comércio Varejista)

<b>Item</b>	<b>Código CNAE</b>	<b>Descrição CNAE</b>
I	4741500	Comércio varejista de tintas e materiais para pintura
II	4742300	Comércio varejista de material elétrico
III	4743100	Comércio varejista de vidros
IV	4744001	Comércio varejista de ferragens e ferramentas
V	4744003	Comércio varejista de materiais hidráulicos
VI	4744005	Comércio varejista de materiais de construção não especificados anteriormente
VII	4744099	Comércio varejista de materiais de construção em geral
VIII	4754703	Comércio varejista de artigos de iluminação

Fonte: Decreto Estadual Ce nº 31.270/2013.

A Tabela 1, a seguir, expõe a carga líquida do ICMS a que as empresas enquadradas neste regime de substituição tributária estarão submetidas quando da aquisição de produtos de

determinada região do Brasil. Além disto, para a definição da carga tributária líquida é necessário também identificar a tributação do produto nas operações internas.

Tabela 1 – Anexo III, a que se refere o art. 3º, do Decreto nº 31.270/2013, 01/08/2013 (Carga líquida da substituição tributária conforme origem da mercadoria)

Contribuinte Destinatário/Remetente	Mercadoria (Alíquota interna efetiva)	O Próprio Estado ou Exterior do País	Regiões Norte, Nordeste, Centro Oeste e Estado do Espírito Santo	Regiões Sul e Sudeste, exceto o Estado do Espírito Santo
<b>Indústria (Anexo I)</b>	Normal	Normal	Normal	Normal
<b>Atacadista (Anexo II)</b>	7% - Cesta Básica	2,70%	4,70%	6,80%
	12% - Cesta Básica	4,60%	8,10%	11,60%
	17%	6,50%	14,95%	16,80%
	25% - (vinhos, sidras e bebidas quentes, exceto aguardentes)	7,26%	25,85%	33,00%
<b>Varejista (Anexo II)</b>	7% - Cesta Básica	1,05%	3,46%	5,52%
	12% - Cesta Básica	1,80%	5,93%	9,46%
	17%	6,50%	14,95%	16,80%
	25% - (vinhos, sidras e bebidas quentes, exceto aguardentes)	7,26%	25,85%	33,00%

Fonte: Decreto Estadual Ce nº 31.270/2013.

O contribuinte do ramo do comércio varejista, submetido a essa sistemática de substituição tributária, que reter e, posteriormente, recolher o ICMS, terá como carga tributária líquida o resultado da aplicação dos percentuais constantes no Anexo III do Decreto em análise (Tabela 1), sobre o valor do documento fiscal relativo às entradas de mercadorias, incluídos os valores do IPI, frete e carreto, seguro e outros encargos transferidos ao destinatário, acrescido do percentual da margem de valor agregado de 35% (trinta e cinco por cento).

É válido ressaltar que, o contribuinte poderá ainda deparar-se com a majoração de sua carga tributária quando adquirir mercadorias oriundas de fornecedores enquadrados no Simples Nacional e na compra de produtos de origem estrangeira procedentes de outras unidades da Federação, sujeitas à alíquota de 4%, nos termos da Resolução nº 13/2012. Juntando-se a estas condições, poderá ocorrer ainda um considerável aumento da base de cálculo do imposto quando do recebimento em transferência de mercadorias oriundas de outros estados. Na Tabela 2 adiante, o contribuinte substituto aplicará os percentuais para aumento da carga tributária e acréscimo da base de cálculo, conforme for o caso:

Tabela 2: Majoração da carga tributária líquida do ICMS e acréscimo da base de cálculo do imposto, consoante o Decreto nº 31.270/2013

Operação	Alíquota	Descrição da situação
Aquisição de fornecedor do Simples Nacional	3%	Nas operações internas.
	4%	Nas operações procedentes do Sul e Sudeste, exceto do Estado do Espírito Santo.
	6%	Nas operações procedentes do Norte, Nordeste, Centro-Oeste e do Estado do Espírito Santo.

Produto de origem estrangeira (4%)	3%	Mercadoria procedente dos Estados das regiões Sul e Sudeste, exceto do Estado do Espírito Santo.
	8%	Mercadoria procedente dos Estados das regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e do Estado do Espírito Santo.
Recebimento em transferência	35%	Nos recebimentos em transferência de mercadorias sujeitas à sistemática, oriundas de outros estados da Federação.

Fonte: Elaborada pelo autor, a partir do Decreto nº 31.270/2013.

A Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará (SEFAZ-CE), com intuito de não prejudicar os contribuintes cearenses enquadrados nesta sistemática, ocasionando perda de competitividade de mercado em âmbito nacional, permite, nas operações interestaduais, o destaque do ICMS pra fins de crédito dos adquirentes localizados em outros Estados.

Nas operações internas com os produtos cujo imposto tenha sido pago na sistemática da substituição em análise, é vedado o destaque do ICMS no documento fiscal, devendo o contribuinte indicar a expressão “ICMS retido por substituição tributária, conforme Decreto nº 31.270/2013”.

Nas saídas subsequentes dos produtos resultantes da industrialização, constantes no Decreto nº 31.270/2013, tributados pelo regime de substituição tributária de que trata o presente trabalho, os documentos fiscais deverão ser emitidos com destaque do imposto, exclusivamente para fins de crédito e controle do destinatário, restabelecendo-se, para estes a cadeia normal de tributação.

Tomando por base que a situação objeto de análise no presente trabalho far-se-á em uma empresa de comércio varejista, situada no Estado do Ceará, segue no Quadro 2 o comparativo do impacto tributário do ICMS nas operações praticadas por este contribuinte, antes e depois da vigência do Decreto 28.443/2006:

Quadro 2 – Tratamento fiscal do ICMS para as operações praticadas pelas empresas de comércio varejista de material de construção, ferragens e ferramentas no Estado do Ceará.

Operação	Antes da vigência do Decreto nº 31.270/2013	Depois da vigência do Decreto 31.270/2013
Aquisições Internas	Direito ao crédito de ICMS, destacado no documento fiscal (17%), nas aquisições internas para posterior comercialização.	Sem direito ao crédito de ICMS por ocasião da compra, tendo em vista que, por incidência da substituição tributária, as saídas não mais serão tributadas pelo ICMS. Se o fornecedor não tiver efetuado a retenção do ICMS por substituição tributária, o estabelecimento adquirente calculará o referido imposto com a alíquota de 6,5% (produto normal); 1,8% (produto da cesta básica – 12%); 1,05% (produto da cesta básica – 7%); 3,7% (produtos de informática); e 7,26% (vinhos, sidras e bebidas quentes, exceto aguardente). O ICMS substituição tributária integra o custo de aquisição da mercadoria.
Aquisições Interestaduais	Direito ao crédito de ICMS, destacado no documento fiscal (7% ou 12%), nas aquisições interestaduais para posterior comercialização. Obrigatoriedade do pagamento do ICMS Antecipado.	Obrigatoriedade do pagamento do ICMS substituição tributária (por entrada) com alíquotas variadas, de acordo com a origem do produto (Tabela 2). Operação sem direito a crédito do imposto, pelo adquirente, uma vez que a saída não mais será tributada. O ICMS substituição tributária integra o custo de aquisição da mercadoria.

Aquisições do Exterior	Obrigatoriedade do recolhimento do ICMS Importação incidente, se devido, nas aquisições originadas do exterior. Direito ao crédito do ICMS Importação efetivamente pago nessas operações.	Obrigatoriedade de recolhimento do ICMS Importação incidente nas aquisições oriundas do exterior, sem direito ao crédito do respectivo valor recolhido, onerando, assim, o custo de aquisição da mercadoria. Além disso, há incidência do ICMS substituição tributária sobre os valores da importação, utilizando as mesmas alíquotas tratadas nas aquisições internas. Operação sem direito a crédito do ICMS substituição tributária recolhido pelo adquirente. O ICMS substituição tributária integra o custo de aquisição da mercadoria.
Saídas Internas	Destaque do ICMS na NF e débito do ICMS à alíquota de 17%, e o estabelecimento destinatário terá direito ao crédito deste imposto.	Saída sem destaque do ICMS, tendo em vista que o tributo foi recolhido por substituição tributária na operação anterior. Não há direito ao crédito de ICMS por parte do adquirente situado dentro do próprio Estado, exceto nos casos em que não se enquadrar nas atividades econômicas do Quadro 1.
Saídas Interestaduais	Destaque do ICMS na NF e débito do ICMS à alíquota de 12%, e o estabelecimento destinatário terá direito ao crédito deste imposto.	Saída com destaque do ICMS, porém sem débito do imposto para o estabelecimento remetente. Tal destaque tem finalidade exclusiva de assegurar ao estabelecimento destinatário, situado em outra Unidade da Federação, o direito ao crédito fiscal do ICMS, por ocasião da referida compra.
Saídas para o Exterior	Imune do ICMS, conforme Constituição Federal de 1988.	Imune do ICMS, conforme Constituição Federal de 1988.

Fonte: Elaborada pelo autor, a partir do Decreto nº 31.270/2013 e Decreto nº 24.569/97.

Explorando o Quadro 2, verificam-se os principais reflexos tributários que a aplicação do Decreto em estudo provocou para os comerciantes varejistas cearenses. Os créditos de ICMS que a empresa comercial tinha merecimento em suas aquisições deixaram de ser aproveitados em suas apurações, tendo em vista que a legislação estadual vedou tais aplicações pelos contribuintes enquadrados na sistemática apresentada no dispositivo legal. Concomitante a isto, leva-se em consideração ainda a existência da cobrança do ICMS substituição tributária e as possibilidade de majoração da carga tributária nas aquisições, consoante os percentuais ilustrados na Tabela 1 e 2.

Em contrapartida às entradas, a que os contribuintes varejistas não têm mais direito ao crédito do imposto, não ocorre mais o débito do ICMS em suas vendas, tendo em vista o recolhimento do ICMS substituição tributária ter sido realizado no momento das aquisições por parte destas empresas.

Nas operações interestaduais, o imposto não deve ser mais debitado, partindo do mesmo entendimento das operações dispostas no parágrafo anterior. Vale salientar que, nestas operações, o ICMS deve ser destacado pra fins de crédito do adquirente mesmo sem seu respectivo débito. Pode-se observar que a substituição tributária em pauta neste trabalho, caracteriza-se pela sua aplicabilidade apenas em território cearense. Destarte, os adquirentes estabelecidos em outras unidades da federação não necessitam ter ciência de tal sistemática, ou seja, estes fazem jus ao crédito do imposto destacado no documento fiscal. Considerando que este regime não é matéria de convênio ou protocolo celebrado entre os Estados mais o Distrito Federal, as suas regras são válidas somente no território deste Estado.

A Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará (SEFAZ-CE), com o intuito de neutralizar a concorrência desleal entre os contribuintes deste Estado, que exercem a mesma

atividade econômica, permite através do Decreto nº 31.270/2013 o destaque do crédito do ICMS pra fins de aproveitamento dos adquirentes localizados em outros Estados.

O imposto devido pelo comércio varejista, sujeito a substituição tributária do decreto em estudo, na forma exposta anteriormente, deverá ser recolhido na entrada de mercadoria neste Estado ou no estabelecimento do contribuinte.

Por autorização da SEFAZ/CE, o contribuinte poderá recolher o imposto originado pelas aquisições de fora do Ceará até o dia 20 do mês subsequente em que ocorrer a entrada dos produtos neste Estado.

Os estabelecimentos varejistas enquadrados no Anexo II do Decreto nº 31.270/2013, Quadro 1 deste trabalho, ficam obrigados a levantar o estoque das mercadorias sujeitas à sistemática, existente em 31.12.2013, e escriturá-lo na EFD ICMS/IPI ou DIEF, observando os seguintes procedimentos: i) Indicar as mercadorias separando-as em produtos de informática, produtos da cesta básica sujeitos a alíquota de 7% e 12%, produtos sujeitos a 17% (regra geral) e produtos sujeitos a alíquota de 25%; ii) Indicar a quantidade por referência, o valor médio de aquisição, ou o valor da aquisição mais recente e iii) Aplicar sobre o valor total de cada grupo o percentual da carga tributária líquida constante do Anexo III (Tabela 1), estabelecido para as operações internas; iv) Encontrar o valor total do imposto das mercadorias inventariadas mediante o somatório do imposto correspondente a cada grupo de mercadorias.

O imposto apurado da forma prevista no item iv, do parágrafo anterior, poderá ser recolhido em até 10 (dez) parcelas mensais, iguais e sucessivas, sendo a primeira com vencimento na data do pedido e as demais até o último dia útil dos meses subsequentes, desde que o contribuinte solicite à SEFAZ/CE até o dia 31 de janeiro de 2014.

O saldo credor inerente ao estoque das mercadorias arroladas e os créditos provenientes do pagamento do ICMS Antecipado não puderam ser utilizados para abater do imposto calculado, devendo ser estornados pelo contribuinte.

Por fim, o Decreto estipulou que não exclui a aplicação das regras gerais da substituição tributária, previstas nos arts. 431 a 456, do Decreto nº 24.569/1997, exceto as constantes dos seus artigos 438 e 439; das condições e procedimentos estabelecidos na Lei nº 14.237/2008, inclusive o tratamento previsto em seu art. 4º, com o recolhimento do imposto por entrada, por saída ou de forma mista; de atos complementares que se fizerem necessários, expedidos pelo Secretário da Fazenda.

### **2.3 Reflexos na arrecadação do ICMS no comércio varejista de material de construção, ferragens e ferramentas**

Por meio das elucidações já realizadas nesse estudo, nota-se que o Estado tem ciência da eminente possibilidade de sonegação por parte dos contribuintes cearenses e, deparando-se com esta constatação, busca meios para evitar tais atos, almejando uma maior eficiência na arrecadação.

Segundo o Jornal O Povo online, em matéria divulgada no dia 10/11/2013, o secretário da Fazenda Estadual, Sr. João Marcos Maia, revelou, de acordo com dados informados pelo coordenador de Pesquisa e Análise Fiscal da Sefaz, Gilson Pinheiro de Oliveira, que no ano de 2013 a SEFAZ/CE comprovou sonegação fiscal na ordem de R\$ 6,110 milhões, em média, por mês. Isto se dá em decorrência da omissão ou não pagamento do ICMS e Taxas pelos contribuintes.

Associado a isso, o presidente da Cooperativa da Construção Civil do Ceará, Marcos Novaes, relatou que a nova medida de tributação foi excelente para a construção civil e que os ganhos auferidos pelo setor poderão ser mensurados quando for conhecida por eles a carga tributária de cada um dos itens abrangidos pela substituição tributária.

Diante disso, pôde-se verificar que o objetivo da SEFAZ/CE, ao implementar o regime de substituição tributária, nos moldes do Decreto da Construção Civil, não é simplesmente aumentar a arrecadação deste segmento, mas também beneficiar o setor da construção civil e os contribuintes cearenses submetidos a essa metodologia de tributação.

Conclui-se que, mesmo concedendo tal redução às empresas anteriormente citadas, a quantidade de contribuintes, diretos e indiretos, que passam a recolher o tributo, anteriormente sonegado por várias empresas, cresce consideravelmente, tendo em vista que o imposto passa a ser recolhido na fonte, por meio da substituição tributária, ou seja, compulsoriamente, a tributação ocorre nas operações realizadas pela primeira cadeia (industrial ou comércio atacadista e varejista) até as demais. Após o recolhimento do imposto na forma retro mencionada, não ocorre mais sua incidência nas operações subsequentes, com base no decreto em análise.

### **3 METODOLOGIA**

O presente estudo baseia-se em argumentos dedutivos, tendo em vista o método utilizado ter partido das fundamentações gerais, aqui representadas pelo Decreto nº 24.569/97 (RICMS/CE), até a especificação da aplicabilidade do instituto da substituição tributária aos contribuintes sujeitos ao regime.

Nesta pesquisa utilizou-se como método de procedimento técnico o monográfico. Segundo Gil (2011, p. 18) este procedimento técnico “[...] parte do princípio de que o estudo de um caso em profundidade pode ser considerado representativo de muitos outros ou mesmo de todos os casos semelhantes.”

Quanto aos objetivos da pesquisa, esta pode ser classificada como exploratória e descritiva, tendo em vista que o presente trabalho busca mostrar os impactos tributários em dois contextos diferentes, comparando-os.

No que concerne à abordagem do problema, segundo Richardson *et al* (2009), existem algumas características que definem as pesquisas de natureza qualitativa. Dentre elas, destaca-se a perspectiva de se compreender um fenômeno no contexto em que ocorre e do qual é parte, a fim de se ter uma visão integrada do mesmo.

Quanto ao delineamento, a pesquisa bibliográfica utilizada como principais fontes de pesquisa foram os livros e artigos dos doutrinadores e estudiosos no assunto e, em seguida, foi realizado um estudo de caso.

Os dados coletados para o estudo de caso utilizaram-se de pesquisa documental e análise de conteúdo, tendo como principais fontes a documentação contábil e fiscal da empresa objeto do estudo, antes e após a vigência do ICMS devido pela substituição tributária nos moldes do Decreto nº 31.270/2013, abrangendo, deste modo os exercícios de 2013 e parte do exercício de 2014.

O estudo de caso, por sua vez foi realizado com base em dados reais de operações praticadas por uma empresa de comércio varejista de material de construção, ferragens e ferramentas, situada no Estado do Ceará que, para preservação do dever profissional de guardar sigilo das operações às quais se tem acesso, a empresa será denominada no presente estudo de empresa Alfa.

Para solucionar o problema da pesquisa, o estudo de caso adotou o seguinte protocolo:

- 1) Levantamento das importâncias pagas a título de ICMS, no período de 2013 a outubro de 2014, consoante a legislação em vigor;
- 2) Simulação dos valores de ICMS, considerando as duas sistemáticas para cada um dos períodos objeto da análise; e
- 3) Análise comparativa da carga tributária e da respectiva margem bruta nos períodos analisados.

Segundo Yin (2005, p. 20), o estudo de caso “[...] permite uma investigação para se preservar as características holísticas e significativas dos acontecimentos da vida real – tais como [...] processos organizacionais e administrativos [...] relações internacionais e maturação de setores econômicos”.

#### **4 ANÁLISE DOS RESULTADOS**

Esta seção tem o propósito de atingir o objetivo geral proposto no presente trabalho. Nesta linha, os subtópicos a seguir apresentam a caracterização da empresa e as variáveis do estudo, para que se torne possível analisar os resultados alcançados.

##### **4.1 Caracterização da empresa Alfa e apresentação das variáveis do estudo**

A empresa Alfa, objeto deste estudo, está localizada no Estado do Ceará e atua no setor de comércio varejista de material de construção, ferragens e ferramentas desde 01/10/2006. Atinge um público-alvo predominantemente do mercado situado dentro do próprio Estado. A maioria de seus fornecedores estão localizada dentro do Estado do Ceará e os demais encontram-se situados em São Paulo, Santa Catarina e Bahia. Ressalte-se que nenhum dos fornecedores são optantes pelo Simples Nacional.

Para estudar os impactos do ICMS substituição tributária na forma disposta no Decreto nº. 31.270/2013 foram coletadas as informações contábeis e fiscais da referida empresa nos anos de 2013 e 2014, até o mês de outubro. O ano de 2013, por ser o ano anterior à vigência do decreto em questão e 2014 por ser o ano em que a regulamentação entrou em vigor, representando assim um período em que a carga tributária do ICMS foi constituída, exclusivamente, pelos ditames previstos no referido dispositivo legal.

Para a coleta dos dados, foram utilizados os seguintes documentos da empresa: Livros Fiscais referentes ao ICMS, Livro Razão, Livro Diário, Balanços Patrimoniais e Balancetes Contábeis, referentes aos exercícios de 2013 e 2014, até o mês de outubro.

Em períodos anteriores à publicação do Decreto nº 31.270/2013, a empresa Alfa recolhia o ICMS na sistemática da não-cumulatividade, seguindo a regra geral de apuração do tributo, ou seja, as entradas geravam créditos de ICMS e as saídas geravam débitos do imposto.

Mediante a vigência do Decreto nº 31.270/2013, a partir de 01 de janeiro de 2014, a empresa Alfa teve as suas compras oneradas pelo ICMS substituição tributária e suas saídas não mais foram tributadas. Em consequência disto, as compras passaram a não gerar créditos fiscais, onerando, por sua vez, os custos de aquisição. Deste modo, pode-se afirmar que, em 2013, a apuração do ICMS contemplou a sistemática de apuração normal e, a partir de janeiro de 2014, o imposto devido foi apurado, exclusivamente, na sistemática de substituição tributária.

Para o período anterior à vigência da substituição tributária, as saídas internas e interestaduais eram tributadas a 17% e 12%, respectivamente. Na apuração, os créditos fiscais

sobre as entradas eram tomados, na forma do art. 55 do RICMS/CE: 17%, no caso de compras internas, 7% no caso das aquisições provenientes de São Paulo e Santa Catarina e 12% no caso das entradas de mercadorias advindas da Bahia. Sobre as compras interestaduais, incidia ainda o ICMS Antecipado, calculado às alíquotas de 5% (aquisições do estado da Bahia) e, 10% (compras de São Paulo e Santa Catarina). O imposto pago na forma de ICMS Antecipado propiciava ao comércio varejista o direito ao creditamento do imposto pago. Deste modo, como este cálculo não indicava ônus adicional aos resultados da empresa, os valores devidos e pagos, nesta condição, não serão contemplados na análise dos resultados.

Com a implementação do Decreto nº 31.270/2013, as compras passaram a se sujeitar ao ICMS substituição tributária, consoante a carga líquida determinada de acordo com a origem do produto, indicada no Anexo III do decreto (Tabela 2).

De acordo com os livros contábeis, a empresa Alfa apurou um custo das mercadorias vendidas (CMV) nos valores de R\$ 366.828,37 e R\$ 394.874,55, para os anos de 2013 e 2014, respectivamente.

Para o estudo foram desconsideradas as aquisições de compra de material de consumo, por não terem tido alteração com a vigência do dispositivo em questão nem foram consideradas as aquisições de ativo imobilizado, em razão de sua imaterialidade para a referida pesquisa. A movimentação de compras e vendas realizadas pela empresa Alfa, no período objeto do estudo, bem como a apuração do ICMS encontram-se demonstradas na Tabela 3, a seguir:

Tabela 3 – Compras, vendas e apuração do ICMS efetivamente pago de 2013 e 2014

Período	Entradas				Saídas			Apuração ICMS	
	Internas	De SP e SC	Da BA	Total	Internas	Demais Estados	Total		
Notas Fiscais	2013	308.217,37	28.620,68	25.102,44	361.940,49	841.609,84	51.610,00	893.219,84	
	2014	346.364,43	71.228,98	17.807,24	435.400,65	1.122.902,32	17.593,54	1.140.495,86	
Apuração ICMS	2013-Normal	(52.396,95)	(2.003,45)	(3.012,29)	(57.412,69)	143.073,67	6.193,20	149.266,87	91.854,18
	2014-S.T	22.513,69	11.966,47	2.662,18	37.142,34	-	-	37.142,34	

Fonte: Elaborada pelo autor a partir dos livros fiscais de entrada e de saída da empresa Alfa

Para mostrar a ideia do impacto que as alterações trazidas pelo decreto acarretaram para a empresa Alfa, dá-se prosseguimento ao estudo, fazendo-se uma simulação das aplicações simultâneas das duas sistemáticas de apuração do ICMS, em cada um dos períodos objeto deste trabalho. Desta forma, em 2013, que os valores do ICMS efetivamente pagos foram apurados pela sistemática normal, far-se-á uma simulação sobre os valores caso a sistemática da substituição tributária já estivesse em vigor. Em 2014, até o mês de outubro, objeto do estudo, cujos valores efetivamente pagos foram apurados pela sistemática da substituição tributária, serão feitas simulações apuradas pela sistemática normal.

#### 4.2 Impactos do ICMS substituição tributária para a empresa Alfa nos exercícios de 2013 e 2014

Feita a simulação das apurações do ICMS em cada período objeto do exame, pela sistemática a que o contribuinte estava sujeito e sobre a qual foi recolhido o imposto, apresenta-se na Tabela 4, a seguir, o confronto entre as duas sistemáticas e a respectiva diferença entre elas.

Tabela 4 – Simulação da apuração do ICMS pela sistemática não paga, 2013 e 2014

Período	Entradas				Saídas			Apuração ICMS
	Internas	De SP e SC	Da BA	Total	Internas	Demais Estados	Total	
Notas Fiscais	2013	308.217,37	28.620,68	25.102,44	361.940,49	841.609,84	51.610,00	<b>893.219,84</b>
	2014	346.364,43	71.228,98	17.807,24	435.400,65	1.122.902,32	17.593,54	<b>1.140.495,86</b>
Apuração ICMS	2013 - S.T	20.034,13	4.808,27	3.752,81	28.595,22	-	-	<b>28.595,22</b>
	2014 Normal	(58.881,95)	(4.986,03)	(2.136,87)	(66.004,85)	190.893,39	2.111,22	193.004,62 <b>126.999,77</b>

Fonte: Elaborada pelo autor a partir dos livros fiscais de entrada e de saída da empresa Alfa

Em decorrência da simulação da apuração pela sistemática diferente da permitida em cada período de apuração, têm-se na Tabela 5, a seguir, as diferenças entre as duas sistemáticas, em cada período observado.

Tabela 5 – Análise comparativa entre os valores da apuração do ICMS pagos e os simulados de 2013 e 2014

Período	Legislação em Vigor	Apuração Simulação	ICMS Pago		(-) ICMS Simulado		(=) Diferença	
			R\$	%	R\$	%	R\$	%
2013	ICMS Normal	ICMS S.T	91.854,18	100,0%	28.595,22	31,1%	63.258,96	68,9%
2014	ICMS S.T	ICMS Normal	37.142,34	100,0%	126.999,77	341,9%	(89.857,43)	-241,9%
<b>Total</b>			<b>128.996,52</b>	<b>100,0%</b>	<b>155.594,99</b>	<b>120,6%</b>	<b>(26.598,47)</b>	<b>-20,6%</b>

Fonte: Elaborada pelo autor a partir dos livros contábeis da empresa Alfa

A análise comparativa do confronto entre as duas sistemáticas revela que a substituição tributária introduzida pelo Decreto nº 31.270/2013 permitiu à empresa Alfa, objeto do presente estudo, uma relevante economia fiscal.

De acordo com a Tabela 5, pode-se afirmar que, em 2013, caso já estivesse em vigor a substituição tributária, Alfa teria pago 68,9% a menos de ICMS. Em 2014, até o mês de outubro, se Alfa estivesse sob o amparo da tributação normal, teria pago mais de duas vezes o valor do ICMS efetivamente pago, uma vez que a diferença entre as duas sistemáticas registrou, em módulo, 241,9%.

Na Tabela 6, a seguir, observa-se a análise da margem bruta da empresa Alfa, consoante os valores efetivos, extraídos de sua Demonstração do Resultado do Exercício (DRE) e as, respectivas, análise horizontal (AH) e análise vertical (AV):

Tabela 6 – Demonstração da Margem Bruta, com análise horizontal e vertical de 2013 e 2014

Descrição	2013			2014			
	R\$	AH	AV	R\$	AH	AV	
DRE	Receita Bruta	R\$ 893.219,84	100,0%	100,0%	R\$ 1.140.495,86	127,7%	100,0%
	(-) ICMS s/Vendas	(R\$ 149.266,87)	100,0%	-16,7%	-	-	-
	(=) Receita Líquida	R\$ 743.952,97	100,0%	83,3%	R\$ 1.140.495,86	153,3%	100,0%
	(-) CMV	(R\$ 366.828,37)	100,0%	-41,1%	(R\$ 394.874,55)	107,6%	-34,6%
	Margem Bruta	R\$ 1.121.077,57	<b>100,0%</b>	<b>125,5%</b>	R\$ 1.886.117,17	<b>168,2%</b>	<b>165,4%</b>

Fonte: Elaborada pelo autor a partir dos livros contábeis da empresa Alfa

Conforme a Tabela 6 e, segundo a análise horizontal (AH), pode-se afirmar que as receitas brutas (RB) evoluíram 27,7% de 2013 para 2014, entretanto o custo das mercadorias vendidas (CMV) evoluiu apenas 7,6% no mesmo período, evidenciando, deste modo, que a empresa Alfa otimizou a sua margem bruta (MB) no período objeto do exame. Isso fica evidenciado pela AH da MB que revela um crescimento de 68,2%, de 2013 para 2014, bem acima, portanto, do crescimento da RB.

Deste modo, se não fosse a substituição tributária, em vigor, a empresa Alfa teria cargas tributárias elevadíssimas, uma vez que as mesmas seriam alcançadas pelos valores de saída das operações. Desta forma, como a carga tributária da substituição tributária, na forma do Decreto nº 31.270/2013, é determinada pelos valores das entradas (compras): R\$361.940,49 em 2013 e R\$435.400,65 em 2014 e, como a MB da empresa Alfa cresceu em proporções superiores à receita, pode-se afirmar que está justificada a relevante economia da empresa no presente estudo, em razão da desoneração da margem de lucro, que não é alcançada pelo ICMS substituição tributária, nos moldes do decreto retromencionado.

Face o exposto, a carga tributária do ICMS, nos moldes do Decreto da Construção Civil, trará uma maior economia, quanto maior for a Margem de Lucro (ML) da empresa em análise. Isso se torna possível por inexistir débito do ICMS sobre os valores de saída.

Ainda em decorrência das receitas não serem tributadas de ICMS, a variação da receita bruta (27,7%), no período objeto da análise, cresceu em montantes inferiores à receita líquida (53,3%), conforme pode ser observado na Tabela 6.

#### **4.3 Síntese da análise**

De acordo com o presente estudo, o ICMS substituição tributária, introduzido pelo Decreto nº 31.270/2013, permitiu reduzir a carga tributária da empresa Alfa, objeto do presente estudo. Uma das principais razões que justifica tal economia reside no fato de que, na sistemática normal de apuração do ICMS, uma das principais variáveis que compõem o valor deste imposto é a própria receita bruta, enquanto, na sistemática da substituição tributária, o vetor determinante da carga tributária é, exclusivamente, o valor das compras.

Face o exposto, pode-se afirmar que, sob o foco das vendas realizadas, quanto maiores forem as margens de lucros praticadas pelas empresas, maior será a economia que a modalidade da substituição tributária trará ao contribuinte. Sob o foco das compras efetuadas, quanto mais relevantes forem os volumes monetários de compras oriundos de outros estados, menor será esta economia.

Além disso, vale salientar que a medida introduzida pelo dispositivo normativo, em questão, está sendo eficaz, uma vez que provoca um aumento do recolhimento do ICMS devido pelos contribuintes submetidos ao regime, em virtude do objetivo da implementação da substituição tributária ser alcançado, ou seja, redução da sonegação, além de desonerar a carga tributária em comparação às regras anteriormente aplicadas. Desta forma, resultou em solução agradável para ambas as partes: contribuinte e fisco.

### **5 CONSIDERAÇÕES FINAIS**

O objetivo geral do trabalho foi atingido, uma vez que a análise de resultados evidenciou os reflexos do ICMS substituição tributária, introduzido pelo Decreto da Construção Civil, sobre os custos de aquisição das mercadorias, em uma empresa de comércio varejista de materiais de construção, ferragens e ferramentas, situada no estado do Ceará.

Após a análise do estudo de caso, realizado na presente pesquisa, pode-se afirmar que o decreto estudado reduziu a carga tributária do ICMS, na empresa objeto do presente estudo.

Constatou-se também que esta economia é diretamente proporcional à margem de lucro praticada pela empresa e, inversamente proporcional, aos volumes monetários de compras oriundas de outras unidades da federação.

No que concerne às limitações do estudo, pode-se afirmar que as conclusões são válidas para esta empresa e no período observado. Diante disso, sugere-se, como pesquisas futuras, investigar os impactos do Decreto da Construção Civil em outras empresas comerciais.

## 6 REFERÊNCIAS

BARBOSA, Maria Salete Rocha. **ICMS Prático: seu plantão tributário de A à Z**. 1500 perguntas e respostas. 6. ed. Fortaleza: Editora Fortes, 2008.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: In: Presidência da República. Brasília: Senado, 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm)>. Acesso em: 10 ago. 2014.

\_\_\_\_\_. **Resolução nº 13, de 25 de abril de 2012**. In: Presidência da República. Brasília: Senado, 2012. Disponível em: <<http://legis.senado.gov.br/legislacao/ListaPublicacoes.action?id=264825>>. Acesso em: 28 ago. 2014.

\_\_\_\_\_. **Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996**. In: Presidência da República. Dispõe sobre o Imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). 1996. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp87.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp87.htm)>. Acesso em: 28 ago. 2014.

CEARÁ. **Decreto 24.569, de 31 de julho de 1997**. SEFAZ/CE: Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará. Consolida e regulamenta a legislação do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), e dá outras providências. Fortaleza: Assembléia Legislativa, 1997. Disponível em: <[http://http://legis.sefaz.ce.gov.br/CGI-BIN/om\\_isapi.dll?clientID=897636&infobase=decreto%2024569%20%28ricms%29&softpage=Browse\\_Frame\\_Pg42](http://http://legis.sefaz.ce.gov.br/CGI-BIN/om_isapi.dll?clientID=897636&infobase=decreto%2024569%20%28ricms%29&softpage=Browse_Frame_Pg42)>. Acesso em: 20 ago. 2014.

\_\_\_\_\_. **Decreto nº 31.270/2013, de 01 de agosto de 2013**. SEFAZ/CE: Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará. Dispõe sobre o regime de substituição tributária com carga líquida nas operações com material de construção, ferragens e ferramentas. Fortaleza: Assembléia Legislativa, 2013. Disponível em: <[http://http://legis.sefaz.ce.gov.br/CGI-BIN/om\\_isapi.dll?clientID=483568&advquery=31.270&infobase=decretos&record={1E6D}&softpage=Doc\\_Frame\\_Pg42&x=-901&y=-218](http://http://legis.sefaz.ce.gov.br/CGI-BIN/om_isapi.dll?clientID=483568&advquery=31.270&infobase=decretos&record={1E6D}&softpage=Doc_Frame_Pg42&x=-901&y=-218)>. Acesso em: 10 jul. 2014.

\_\_\_\_\_. **Decreto nº 31.297/2013, de 09 de outubro de 2013**. SEFAZ/CE: Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará. Altera dispositivos do Decreto nº 31.270/2013, de 01 de agosto de 2013. Fortaleza: Assembléia Legislativa, 2014. Disponível em: <[http://legis.sefaz.ce.gov.br/CGI-BIN/om\\_isapi.dll?clientID=897715&infobase=decretos&softpage=Browse\\_Frame\\_Pg42](http://legis.sefaz.ce.gov.br/CGI-BIN/om_isapi.dll?clientID=897715&infobase=decretos&softpage=Browse_Frame_Pg42)>. Acesso em: 22 julho. 2014.

\_\_\_\_\_. **Decreto nº 31.346/2013, de 26 de novembro de 2013**. SEFAZ/CE: Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará. Altera dispositivos do Decreto nº 31.270/2013, de 01 de agosto de 2013. Fortaleza: Assembléia Legislativa, 2014. Disponível em: <[http://legis.sefaz.ce.gov.br/CGI-BIN/om\\_isapi.dll?clientID=897715&infobase=decretos&softpage=Browse\\_Frame\\_Pg42](http://legis.sefaz.ce.gov.br/CGI-BIN/om_isapi.dll?clientID=897715&infobase=decretos&softpage=Browse_Frame_Pg42)>. Acesso em: 22 julho. 2014.

\_\_\_\_\_. **Decreto nº 31.513/2014, de 09 de julho de 2014.** SEFAZ/CE: Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará. Altera dispositivos do Decreto nº 31.270/2013, de 01 de agosto de 2013. Fortaleza: Assembléia Legislativa, 2014. Disponível em: <[http://legis.sefaz.ce.gov.br/CGI-BIN/om\\_isapi.dll?clientID=897715&infobase=decretos&softpage=Browse\\_Frame\\_Pg42](http://legis.sefaz.ce.gov.br/CGI-BIN/om_isapi.dll?clientID=897715&infobase=decretos&softpage=Browse_Frame_Pg42)>. Acesso em: 20 ago. 2014.

\_\_\_\_\_. **Decreto nº 31.382/2014, de 10 de janeiro de 2014.** SEFAZ/CE: Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará. Altera dispositivos do Decreto nº 31.270/2013, de 01 de agosto de 2013. Fortaleza: Assembléia Legislativa, 2014. Disponível em: <[http://legis.sefaz.ce.gov.br/CGI-BIN/om\\_isapi.dll?clientID=897715&infobase=decretos&softpage=Browse\\_Frame\\_Pg42](http://legis.sefaz.ce.gov.br/CGI-BIN/om_isapi.dll?clientID=897715&infobase=decretos&softpage=Browse_Frame_Pg42)>. Acesso em: 20 ago. 2014.

COOPERCON-CE busca detalhar regras do ICMS. **Diário do Nordeste**, Fortaleza, 14 agosto 2014. Disponível em: <<http://diariodonordeste.verdesmares.com.br/cadernos/negocios/coopercon-ce-busca-detalhar-regras-do-icms-1.1078613>>. Acesso em: 29 out. 2014.

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e Técnicas de Pesquisa Social**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

IBPT – Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário. **Carga tributária brasileira é quase o dobro da média dos BRICS**. 2013. Disponível em: <<https://www.ibpt.org.br/noticia/1443/Carga-tributaria-brasileira-e-quase-o-dobro-da-media-dos-BRICS>>. Acesso em 29/10/2014.

IBPT – Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário. **Evolução da carga tributária brasileira e previsão para 2013**. Disponível em: <<https://www.ibpt.org.br/img/uploads/novelty/estudo/1443/20131218asscomEstudoEvolucao dacargatributariabrasileira Previsaopara2013.pdf>>. Acesso em 29/10/2014.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos de metodologia científica**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MACHADO, Hugo de B. **Curso de direito tributário**. 30. ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2009.

NETO, José Ribeiro. **Direito Tributário & Legislação Tributária do Estado do Ceará**. 6. ed. Fortaleza: Editora Fortes 2012.

OLIVEIRA, Francisco Wildys de. **ICMS & Processo Fiscal**. 11. ed. – Fortaleza: Editora Expressão Gráfica, 2012.

SEFAZ constata R\$ 6 mi em sonegação. **O Povo**, Fortaleza, 10 novembro 2013. Disponível em: <<http://www.opovo.com.br/app/opovo/economia/2013/11/09/noticiasjornaleconomia,3160802/sefaz-constata-r-6-mi-em-sonegacao.shtml>>. Acesso em: 29 out. 2014.

UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ. **Guia de Normalização de trabalhos acadêmicos da Universidade Federal do Ceará**. Fortaleza, 2013.

YIN, Robert K. **Estudo de caso: planejamento e métodos**. 3. Ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.